



כ"ח כסלו תשפ"ה

29 דצמבר 2024

חוזר מקצועי מספר 02/2024 (מיסוי מקרקעין)

בנושא: תיקוני חקיקה - חוק ההסדרים

ביום 31.5.2023 פורסם ברשומות חוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנות התקציב 2023 ו-2024), התשפ"ג-2023 (להלן: "חוק ההסדרים"). במסגרת חוק זה, תוקן חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) תשכ"ג – 1963 (להלן: "החוק").

מטרת הוראה זו היא לפרט ולהבהיר את התיקונים המרכזיים שנעשו בחוק מיסוי מקרקעין במסגרת חוק ההסדרים (למעט התיקונים שנעשו בפרק חמישי 4 ו-5 בנושא התחדשות עירונית, אשר יפורטו בחוזר נפרד).

1. מס רכישה ברכישת "דירת מעטפת"

סעיף 9 לחוק מיסוי מקרקעין תוקן כך, שלצורך מס הרכישה דירת מעטפת תחשב כדירת מגורים.

בהגדרת "דירת מגורים" שבסעיף 9 לחוק נוספה ההגדרה של "דירת מעטפת" - דירה הנמצאת בבניין המיועד גם למגורים והסתיימו בניית הקירות החיצוניים של הבניין או שלא הושלמה בניית הקירות החיצוניים אך יש התחייבות מוכר להשלמת בניית הקירות החיצוניים של הבניין בו נמצאת הדירה.

החל מתיקון זה, מס הרכישה שיחול בגין רכישת דירת "מעטפת" כהגדרתה לעיל, יקבע לפי מדרגות מס הרכישה החל ברכישת דירת מגורים (יחידה/נוספת) ולא לפי נכס אחר שאינו דירת מגורים.

יובהר כי התיקון להגדרת דירת מגורים הוא לצורך סעיף 9, כלומר לצורך מס הרכישה בלבד ואין בו כדי להשפיע או לשנות את ההגדרה של דירת מגורים כפי שמופיעה בסעיף 1 לחוק ולצורך מס השבח.

1.1.24 תחולה - תיקון זה נכנס לתוקף החל מיום



2. ביטול החישוב הלינארי הקבוע בסעיף 48א(ב2) במכירת דירת מגורים שנבנתה על קרקע

ביטול חישוב לינארי מוטב, לפיו מוענק פטור ממס שבח לשבח שנוצר בתקופה שמיום הרכישה ועד ליום 1.1.2014, במכירת דירת מגורים מזכה, וזאת בהתייחס לדירה שבנייתה הסתיימה לאחר 31.12.2030.

עובר לתיקון, מוכר דירת מגורים מזכה היה זכאי לחישוב מס השבח לפי המס הלינארי המוטב ללא מגבלה, כלומר גם בגין התקופה בה לא הייתה בנויה דירת מגורים על הקרקע ודי היה במבחן דירת מגורים מזכה במועד המכירה. המשמעות היא שעד לתיקון, מי שרכש קרקע פנויה שבמכירתה כקרקע שיעור המס הלינארי המוטב לא חל, יכול היה לבנות עליה דירת מגורים וליהנות משיעור המס המוטב בעת מכירת דירת המגורים, וזאת מיום רכישת הקרקע הפנויה ועל כל התקופה שהייתה קרקע בידיו.

בתיקון נקבע כי לא יחול חישוב לינארי מוטב על אף שהמכירה היא של דירת מגורים מזכה, בהתקיים התנאים המצטברים הבאים:

1. יום הרכישה לצורך חישוב מס השבח קדם ליום המעבר 1.1.2014 ובמועד רכישת הזכות במקרקעין חויב המוכר, שהוא הרוכש דאז, במס רכישה בגין רכישת נכס שאינו דירת מגורים.
2. ביום תחילתו של החוק 1.6.2023 לא הייתה דירת מגורים על הקרקע – מצב הנכס ליום זה.
3. עד ליום 31.12.2030 לא הסתיימה בנייתה של דירת המגורים המזכה הנמכרת.

כלומר, שיעור המס הלינארי המוטב לא יישלל בכל אחד מן המקרים הבאים:

1. במועד רכישת הנכס ע"י המוכר הוא חויב במס רכישה בגין רכישת דירת מגורים או שביום 1.6.2023 הייתה קיימת על המקרקעין דירת מגורים.
2. כאשר הושלמה בניית דירת מגורים עד ליום 31.12.2030.

כל יתר התנאים לחישוב לינארי מוטב החל במכירה של דירת מגורים מזכה, נותרו ללא שינוי.

במצב בו ביום הרכישה או ביום 1.6.2023 הייתה בנויה דירת מגורים אחת על הקרקע, ובמועד המכירה לאחר 31.12.2030 בבעלות המוכר מס' דירות מגורים על אותה הקרקע שבנייתן נסתיימה לאחר 31.12.2030, אזי רק בגין דירת מגורים מזכה אחת יהיה זכאי המוכר לחישוב הלינארי המוטב.

ברי שהאמור לעיל יחול ככל שאין מדובר במכירה שחלות עליה הוראות סעיף 50 לחוק.



דוג': מוכר שהוא אדם פרטי שבבעלותו קרקע שנרכשה לפני 1.1.2014 ועליה נכס שסווג בעת הרכישה ולצורך מס הרכישה כדירת מגורים. בשלב מסוים נהרסה אותה הדירה ונבנה על המקרקעין בניין הכולל 3 יח"ד חדשות שבנייתן הסתיימה לאחר 31.12.30 - יהיה זכאי המוכר לחישוב ליניארי מוטב בגין דירת מגורים מזכה אחת בלבד מתוך שלושת הדירות שנבנו.

3. הוראת שעה לעידוד מכירת קרקעות לבנייה

הוראת השעה נועדה לעודד מכירת קרקעות שנרכשו לפני 7.11.2001 המיועדות לבנייתן של 8 יחידות דיור לפחות.

הוראת השעה, בנוסחה טרם התיקון, קבעה כי יחיד המוכר קרקע לבניית 8 יחידות דיור לפחות וביום המכירה קיימת לגביה תוכנית מאושרת לבניית 8 יחידות דיור לפחות ויום הרכישה של אותה הקרקע לפני 7.11.2001, (המשמעות: חלק מהשבח הריאלי חייב בשיעור מס שולי גבוה בהתאם לסעיף 121 לפקודת מס הכנסה), ייהנה משיעור מס של 25% על אותה התקופה חלף שיעור המס השולי הגבוה, והכל בתנאי שהרוכש יעמוד בשני תנאים מצטברים:

א. המכירה היא של זכות במקרקעין בקרקע הקיימת לגביה "תוכנית בנייה" – תוכנית מפורטת כמשמעותה בחוק התכנון והבנייה, או תוכנית כמשמעותה באותו חוק, שתנאי להוצאת היתר מכוחה הוא אישור תוכנית איחוד וחלוקה כמשמעותה בסימן ז' לפרק ג' בחוק האמור.

ב. הבנייה על הקרקע הנמכרת תסתיים בתוך 4 שנים מיום המכירה.

על מנת לעודד בנייה על הקרקע, כדי לתת תמריץ למכירת קרקעות שנרכשו לפני 07.11.2001, וכלקח מתיקון 83 נקבע בתיקון כי תינתן הטבה גם אם סיום הבנייה בתוך 4 שנים אינו אפשרי. על כן נקבע כי ההטבה תהיה מדורגת בהתאם לאמור להלן:

1. אם הרוכש יסיים את בניית הדירות תוך 4 שנים מיום המכירה, תחול ההטבה המלאה שבסעיף (25% על כל השבח הריאלי שנצבר עד למועד התחילה 7.11.2001).
2. אם הרוכש יסיים את בניית הדירות תוך 5 שנים מיום המכירה, ייהנה המוכר מההטבה רק על 80% מהשבח הריאלי עד מועד התחילה (7.11.2001).
3. אם סיים הרוכש את בניית הדירות תוך 6 שנים מיום המכירה, ייהנה המוכר מההטבה רק בגין 60% מהשבח הריאלי עד מועד התחילה.
4. אם יסיים הרוכש את בניית הדירות תוך 8 שנים מיום המכירה, ייהנה המוכר מההטבה רק בגין 50% מהשבח הריאלי עד מועד התחילה.
5. אם הרוכש לא יסיים את בניית הדירות תוך 8 שנים, לא תחול ההטבה כלל.



יובהר כי:

- מועד סיום הבנייה - יראו כמועד סיום הבנייה את המועד שבו התקבל אישור להספקת חשמל, מים או חיבור של טלפון לבניין, לפי סעיף 157א לחוק התכנון והבנייה, המהווה אינדיקציה לכך שהסתיימו עבודות הבניה והבניין ראוי לשימוש לצרכי מגורים.
 - מי שרכש זכות במקרקעין שהיא אופציה (זכות ברירה) להתקשר בהסכם למכירת 8 יחידות דיור ומעלה, תקופת הבנייה תימנה מיום מימוש האופציה ובתנאי שהמימוש יהיה בתוך התקופה של תחולת הוראת השעה.
 - הוראת השעה חלה גם על עסקאות מסוג קומביניציה, במסגרתן ייבנו 8 יחידות דיור על הקרקע, הן הקרקע הנמכרת והן הקרקע שעליה יינתנו שירותי הבנייה לבעלים כחלק מעסקת הקומביניציה.
 - כחלק מהתנאים שנקבעו במסגרת הוראת השעה, נקבע כי ההקלה לא תחול במקרים הבאים:
 1. במכירה שנעשתה בלא תמורה.
 2. במכירה שנעשתה בין קרובים.
 3. במכירה לחברה שבשליטת המוכר (25% מאמצעי השליטה במישרין או בעקיפין בידי המוכר- ובהתאם להגדרה שבסעיף 88 לפקודת מס הכנסה ולהגדרת קרוב).
 4. במכירה שחל לגביה פטור מהמס כולו או חלקו או שיעור מס מופחת, לפי חוק מיסוי מקרקעין או לפי פקודת מס הכנסה.
 5. במכירה שהיא העברת מקרקעין למלאי עסקי לפי הוראות ס' 5(ב) לחוק מיסוי מקרקעין.
- יודגש כי הוראות סעיף 2.3 להוראת ביצוע מיסוי מקרקעין מס' 6/2011 בנושא: **חוק מיסוי מקרקעין (הגדלת ההיצע של דירות מגורים – הוראת שעה)**, התשע"א 2011 יחולו גם על הוראת השעה נשוא חוזר זה.

תחולה - תקופת הוראת השעה מיום התחילה 1.6.23 ועד ליום 31.12.27

4. קיצור תקופת מכירת הדירה של משפרי דיור, הן לגבי מס שבח והן לגבי מס רכישה

במסגרת החוק תוקנו סעיפים 9(ג1)(2)(ב) ו- 49(1) הדנים בשחלוף דירות.

סעיף 9(ג1)(2)(ב) תוקן כך שבעלי דירה יחידה אשר ירכשו דירת מגורים חדשה כתחליף לדירה היחידה שבבעלותם יהיו חייבים למכור את אותה דירה יחידה תוך 18 חודשים מרכישת הדירה



החדשה וזאת כדי להיות זכאים למדרגות מס הרכישה של דירה יחידה, בעוד שעד לתיקון עמדו לרשותם 24 חודשים.

ברכישת דירה חדשה מקבלן כתחליף לדירה היחידה, אין שינוי בהוראות החוק – מכירת הדירה הישנה תוך 12 חודשים ממועד המסירה של דירת הקבלן.

ברכישת דירת מגורים מקבלן שבנייתה טרם הסתיימה, תימנה התקופה שבמהלכה אפשר למכור את הדירה הראשונה בפטור רק מהמועד שבו הסתיימה בנייתה של הדירה החלופית.

סעיף 49ג(1) תוקן גם הוא באותו אופן, כך שמי שרכש את הדירה החדשה כתחליף לדירתו היחידה החל מיום 1.6.2023 ועד ליום 31.5.2025 התקופה למכירת דירתו הישנה, על מנת שיהיה זכאי לפטור דירה יחידה ממס שבת, תעמוד על 18 חודשים במקום 24 חודשים כפי שהיה עד התיקון.

לעניין פטור ממס שבח במכירת דירה יחידה לאחר רכישת קרקע ובניית דירת מגורים - נקבע כי התקופה למכירת הדירה הישנה, דירתו היחידה של המוכר טרם סיום בניית הדירה שנבנתה על אותה קרקע, תימנה מיום סיום הבניה. – לעניין זה ראה [תמצית החלטת מיסוי 8838/21](#).

תחולה - שני הסעיפים נכנסו לתוקף מיום 1.6.23 ויהיו תקפים למשך שנתיים.

5. דיווח מקוון ע"פ הוראות ס' 76א

התיקון מתאים את הוראה זו להוראות מקבילות בחוקי מס אחרים, וקובע כי שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, ייקבע את הטפסים וההצהרות שיש להגיש באופן מקוון. יתרה מכך, לצורך הוספת טפסים והצהרות שתהיה לגביהם חובת הגשה מקוונת, לא יהיה עוד צורך בחקיקה ראשית.

מטרת התיקון היא האפשרות להוסיף הצהרות ודיווחים נוספים שתחול עליהן חובת דיווח מקוון כגון: הודעות על תמ"א 38 או פינוי בינוי, נאמנות וכיוצא בזאת, ללא צורך בחקיקה ראשית.

תחולה – תיקון זה נכנס לתוקף מיום 1.6.23

בברכה,

רשות המסים בישראל